

Tassazione delle imprese digitali: aspetti critici e prospettive future

di Piergiorgio Valente

L'approfondimento

I tradizionali principi di fiscalità internazionale richiedono la presenza fisica dell'impresa sul territorio per poter sottoporre a tassazione i profitti da questa realizzati. Nel settore digitale, invece, l'impresa intrattiene rapporti con i clienti mediante un sito web senza che sia necessaria la sua presenza fisica. In tale contesto assumono rilevanza le iniziative proposte dall'OCSE e dall'Unione Europea al fine di cooperare nella ricerca di misure necessarie per adeguarsi al fenomeno della digital economy.

La globalizzazione e lo sviluppo di nuove tecnologie hanno determinato l'impossibilità, sulla base dei principi e delle norme che regolano la tassazione delle imprese operanti a livello internazionale, di sottoporre a tassazione diretta i profitti delle attività che, nonostante abbiano un collegamento economico diretto con un dato territorio, non presentano tuttavia un nesso fisico con lo stesso.

Negli ultimi anni si sono registrati significativi interventi dell'OCSE e dell'Unione Europea sul tema della **tassazione delle imprese digitali** con l'obiettivo di individuare specifiche misure volte a prevenire e ridurre la presenza di zone grigie che consentano alle imprese di attuare politiche di *aggressive tax planning*¹ volte alla artificiale separazione del reddito tassabile dalle attività economiche che lo hanno generato².

Obiettivo condiviso dall'OCSE e dall'Unione Europea è quello di trovare una **soluzione comune che consenta di stabilire**, ai fini fiscali, **il luogo in cui:**

- vengono esercitate le attività economiche; e
- si crea il valore

attraverso la previsione di forme di tassazione che prescindano dalla *taxable presence* (tradizionalmente identificata con una stabile organizzazione) nel territorio degli Stati in cui le multinazionali digitali sono attive.

La posizione dell'OCSE in tema di digital economy: dall'Action 1 del Progetto BEPS alla consultazione pubblica in materia di economia digitale

Le problematiche connesse alla tassazione dell'economia digitale hanno suscitato un ampio dibattito internazionale in sede OCSE in merito

Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

Note:

- 1 Cfr. OCSE, Sezione del sito su *aggressive tax planning*, <http://www.oecd.org/tax/aggressive/> (dato verificato il 25 febbraio 2019). Per ulteriori approfondimenti sulla *digital economy*, cfr. P. Valente, *International Taxation & Tax Policy. Practical Insights in a Dynamic Multilateral Environment*, Eurilink University Press, Roma, 2018.
- 2 Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. Y. Brauner, "Taxing the digital economy post-BEPS, seriously", in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 6/7, pagg. 462-465; K. Andersson, "Taxation of the digital economy", in *Intertax*, Vol. 45 (2017), no. 10, pagg. 590-592; C.J. Worek, "BEPS and the digital economy", in *Tax notes international*, Vol. 79 (2015), no. 6, pagg. 539-545; A. Turina, "Which 'source taxation' for the digital economy?", in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 6/7, pagg. 495-519.

alla necessità di rinvenire soluzioni che consentano di superare alcune delle criticità tipiche del quadro normativo fiscale se applicato al settore della *digital economy*.

Tra i primi interventi significativi in materia si rinviene l'“*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”³ pubblicato dall'OCSE in data 19 luglio 2013 il quale illustra 15 Azioni di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*. Con particolare riguardo al tema dell'economia digitale, l'Action 1 ha individuato specifiche problematiche che, nel corso del tempo, sono state oggetto di approfondimento. Particolare attenzione è stata dedicata alle tematiche inerenti:

- i criteri volti a identificare una **significativa presenza digitale** di un'impresa in uno Stato;
- la quantificazione del valore creato mediante l'utilizzo di prodotti o servizi digitali;
- la natura dei proventi derivanti dai nuovi modelli di *business*.

Nel successivo Report “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*” del 5 ottobre 2015 l'OCSE, da un lato, è stato evidenziato come “(t)he digital economy is the result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT)”⁴ e, dall'altro lato, è stato suggerito di:

- **modificare la lista delle eccezioni prevista** dall'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE che escludono la presenza di una stabile organizzazione in relazione alle attività preparatorie o ausiliarie svolte dall'impresa in ambito digitale;
- introdurre nuove disposizioni che, per le attività legate all'ambito digitale, **non consentano alle imprese di frammentare artificialmente lo svolgimento delle varie fasi operative tra più entità** al fine di far risultare come ausiliaria e preparatoria l'attività svolta o di esercitare l'attività di *business* senza che l'entità possa presentare i requisiti minimi richiesti per la sussistenza di una stabile organizzazione in un determinato Stato;
- **rivedere la definizione di stabile organizzazione** per evitare la costruzione di operazioni artificiali che eludano l'acquisizione dello *status* in questione⁵.

Tra gli interventi maggiormente significativi, in tema di economia digitale, si rinviene l'*interim report* “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”, pubblicato in data 16 marzo 2018, il quale descrive le sfide poste dalla digitalizzazione e le possibili misure necessarie per far fronte alle relative criticità.

Il documento sottolinea come i cambiamenti apportati alla disciplina della stabile organizzazione, sia dal Modello di Convenzione OCSE⁶ che dalla “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*”, abbiano indotto numerose imprese multinazionali (e.g. *Amazon, e-bay, Facebook*) a trasformare le proprie strutture commerciali adeguandosi alle indicazioni suggerite dall'OCSE.

In particolare, il *report* fornisce, da un lato, un'approfondita analisi delle principali caratteristiche che possono riscontrarsi nei nuovi modelli di *business* e, dall'altro lato, descrive la complessità delle questioni legate alla *digital economy* nonché le posizioni assunte dagli Stati membri dell'OCSE al riguardo.

I Paesi che fanno parte dell'*Inclusive Framework* OCSE hanno concordato di **riconsiderare le norme che riguardano l'allocazione dei diritti di imposizione fiscale** tra i diversi

Note:

- 3 “BEPS è un acronimo ideologicamente sensibile. Esso connota un particolare momento (quello presente) di interruzione della storia della fiscalità internazionale: un modello concettuale sembra consunto, corrosivo, esaurito o in via di dissoluzione; quello in gestazione, ancora in evoluzione, in via di adozione da parte degli Stati” (P. Valente - L. Bagetto, *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, Eurilink University Press, 2017, pag. 197).
- 4 OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, 5 ottobre 2015, pag. 11.
- 5 Anche l'Action 7 (“*Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status*”) del documento “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” approfondisce le tematiche della *digital economy* in relazione alla stabile organizzazione.
- 6 Per ulteriori approfondimenti sulle modifiche apportate all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE nella nuova versione pubblicata il 18 dicembre 2017 cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018.

ordinamenti giuridici e gli effetti che la digitalizzazione determina sull'economia.

In tale ottica, il documento individua le aree rispetto alle quali si richiede un maggiore approfondimento da parte dell'OCSE con la previsione della pubblicazione di un successivo aggiornamento nel 2019 e l'**approvazione di un report definitivo nel 2020**.

Al fine di ricevere nuovi suggerimenti in relazione alle problematiche derivanti dalla progressiva affermazione dell'economia digitale il 13 febbraio 2019 l'OCSE ha pubblicato il documento "*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*" con cui è stata promossa una **consultazione pubblica** conclusasi il 6 marzo⁷.

Il documento, dopo aver analizzato gli aspetti più rilevanti dell'*Interim Report* pubblicato nel 2018, illustra le proposte di modifica delle norme relative all'allocazione dei profitti e del c.d. *nexus* necessarie per adeguare le normative nazionali, europee e internazionali ai cambiamenti derivanti dalla *digital economy*.

Nell'ultima parte vengono descritte le proposte volte a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile globale.

Particolare interesse riveste la parte centrale del documento la quale individua tre proposte, alternative tra loro:

- a) **the "user participation" proposal**: l'OCSE propone l'allocazione degli utili nel luogo in cui è ubicata l'*active and participatory user bases* indipendentemente dalla presenza fisica sul territorio dell'impresa. Tale meccanismo sarebbe applicabile solo in riferimento a specifici *business models* (e.g. piattaforme inerenti i *social media*, motori di ricerca, piattaforme di vendita *on-line*);
- b) **the "marketing intangibles" proposal**. Trattasi di un meccanismo che troverebbe applicazione con riguardo ad ogni impresa che, pur operando mediante una presenza fisica minima sul territorio, realizza un guadagno correlato agli intangibili (e.g. *brand*, dati dei clienti);
- c) **the "significant economic presence" proposal** la quale richiama il concetto di significativa presenza economica riproponendo i criteri previsti all'interno della proposta di Direttiva UE COM (2018) 147 *final* del 21 marzo 2018.

Il concetto di "presenza digitale significativa" nella proposta di Direttiva CCTB e nella proposta di Direttiva COM (2018) 147

In linea con gli interventi che si sono registrati in ambito OCSE, anche l'Unione Europea ha sottolineato come le norme fiscali internazionali presentino lacune e siano ormai superate nel contesto attuale "in cui le imprese dipendono in larga misura da beni immateriali il cui valore è difficile da quantificare, dai dati e dall'automazione, che facilitano il commercio *on line* transfrontaliero senza che vi sia una presenza fisica"⁸.

Poiché le tecnologie digitali consentono alle imprese di avere una presenza economica in un determinato Paese senza che vi sia necessariamente una presenza fisica occorre individuare, in relazione ai nuovi modelli d'impresa digitali, soluzioni che consentano di garantire un'imposizione fiscale che tenga conto della trasformazione digitale dell'economia.

In considerazione di ciò, in data 15 marzo 2018, il Parlamento europeo ha approvato le proposte di Direttiva relative alla **base imponibile comune per le società ("CCTB") e alla base imponibile comune consolidata per l'imposta sulle società ("CCCTB")**⁹.

Note:

- 7 La CFE, *Tax Advisers Europe* ha partecipato alla consultazione pubblica in oggetto pubblicando in data 5 marzo 2019 le proprie osservazioni al documento "*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*" dell'OCSE. Nello specifico la CFE ha reso noto di voler supportare la proposta in materia di *digital economy* avente ad oggetto il legame tra il luogo c.d. *users / market jurisdictions* e quello in cui il valore viene creato. Per ulteriori approfondimenti, cfr. <http://taxadviserseurope.org/blog/cfe-response-oecd-consultation-taxation-of-the-digital-economy/>.
- 8 Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, "Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale", 21 settembre 2017, COM (2017) 547 *final*.
- 9 Per ulteriori approfondimenti sulle proposte di Direttiva CCTB (COM (2016) 685 *final*) e CCCTB (COM (2016) 683 *final*), cfr. P. Valente, *Manuale di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, Eurilink University Press, Roma, 2017, pag. 435 ss.

Il nuovo par. 2-bis dell'art. 5 della proposta di Direttiva CCTB, come modificato a seguito degli emendamenti apportati dal Parlamento UE, individua specifici criteri che consentono di stabilire la “**presenza digitale significativa**” di un'impresa all'interno di uno Stato membro. Ai sensi della citata disposizione un contribuente ha una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui è residente a fini fiscali se l'**importo totale dei ricavi supera i 5 milioni di euro annui** e se **viene soddisfatta una delle seguenti condizioni:**

- **almeno 1.000 utenti** si sono collegati alla piattaforma digitale del contribuente o l'hanno visitata;
- **sono stati conclusi almeno 1.000 contratti digitali** al mese con consumatori o utenti domiciliati in una giurisdizione diversa da quella di residenza in un esercizio fiscale;
- **il volume di contenuti digitali raccolti dal contribuente in un esercizio fiscale supera il 10% dei contenuti digitali complessivi** memorizzati dal gruppo.

A pochi giorni di distanza dalla pubblicazione da parte dell'OCSE dell'*interim report* “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”, in data 21 marzo 2018, la Commissione europea ha presentato la Comunicazione intitolata “È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale” (COM (2018) 146 *final*) nella quale sono state descritte le proposte del pacchetto per la tassazione dell'economia digitale. Tale pacchetto si compone di:

- una proposta di Direttiva COM (2018) 148 la quale introduce, quale soluzione di breve termine, un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi digitali (c.d. ISD) da parte di soggetti passivi¹⁰;
- una proposta di Direttiva COM (2018) 147 che definisce il concetto di “presenza digitale significativa” quale soluzione di lungo periodo;
- una Raccomandazione rivolta agli Stati membri UE affinché modifichino le Convenzioni contro le doppie imposizioni, con specifico riguardo a quelle stipulate con Stati terzi.

Per quanto riguarda il concetto di “**presenza digitale significativa**” la **proposta di Direttiva COM (2018) 147** chiarisce che esiste una “presenza digitale significativa” in uno Stato membro se, nel periodo d'imposta, un'entità fornisce servizi digitali¹¹ tramite un'interfaccia e ricorrono uno o più dei seguenti criteri:

- a) i **ricavi totali ottenuti** nel corso di tale periodo d'imposta e **derivanti dalla fornitura di servizi digitali** a utenti situati nello Stato membro considerato **superano 7.000.000 EUR**;
- b) il **numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali è superiore a 100.000**;
- c) il **numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali** che sono conclusi dagli utenti situati nello Stato membro considerato è **superiore a 3.000**.

In conformità a quanto previsto per la disciplina del *transfer pricing*¹², la determinazione degli utili attribuibili alla presenza digitale significativa, o in relazione a essa, si basa su un'analisi funzionale delle funzioni svolte, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalla presenza digitale significativa attraverso un'interfaccia digitale.

Al riguardo, la circolare di Assonime n. 19/2018 evidenzia come il coordinamento tra le disposizioni contenute nella proposta di Direttiva COM (2018) 147 e quelle della Direttiva CCTB e CCCTB dovrebbe garantire che i sistemi fiscali dei vari Stati membri e la base imponibile comune consolidata a livello UE dispongano di

Note:

10 Viene considerato soggetto passivo l'entità che soddisfa entrambe le condizioni:

- l'importo totale dei ricavi a livello mondiale dichiarati supera 750.000.000 EUR;
- l'importo totale dei ricavi imponibili conseguiti nell'Unione Europea durante tale esercizio finanziario supera 50.000.000 EUR. Nella risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 13 dicembre 2018 sulla proposta di Direttiva COM (2018) 148 tale importo viene ridotto a 40.000.000 EUR.

11 L'art. 3 della proposta di Direttiva COM (2018) 147 qualifica come “servizi digitali” “i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo”.

12 Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del transfer pricing*, IV Edizione, IPSOA, Milano, 2018.

regole coerenti, in grado di far fronte ai mutamenti della fiscalità dell'economia digitale.

L'introduzione dell' "imposta sui servizi digitali" nella Legge di bilancio 2019

In linea con quanto previsto dalla proposta di Direttiva COM (2018) 148 *final* il legislatore domestico ha introdotto l'imposta sui servizi digitali (c.d. ISD) con la Legge di bilancio 2019 (art. 1, commi da 35 a 50, Legge 30 dicembre 2018, n. 145)¹³.

La nuova disciplina nazionale considera **sogetti passivi dell'ISD** coloro che esercitano un'attività d'impresa i quali, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, conseguono congiuntamente:

- un **ammontare complessivo di ricavi** ovunque realizzati non inferiore a **euro 750.000.000**;
- un **ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali tassativamente elencati, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000**.

L'ISD è dovuta nella misura del 3% e si applica sui ricavi realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre¹⁴ i quali devono considerarsi al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette¹⁵.

In forza di quanto statuito dall'art. 1, comma 37 della Legge di bilancio 2019, sono **imponibili i ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi digitali**:

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia (e.g. sito internet);
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente un'interazione tra gli utenti, al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi (e.g. *forum* o *social network*);
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Il comma 38 di cui all'art. 1 della Legge n. 145/2018 esclude la tassazione dei ricavi derivanti dai servizi, di cui sopra, resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante.

Affinché un ricavo possa essere considerato imponibile in un determinato periodo d'imposta è necessario che l'utente del servizio digitale sia localizzato in Italia. Al riguardo, il legislatore nazionale collega le regole di localizzazione alla tipologia di servizio preso in considerazione¹⁶.

Nello specifico:

- nell'ipotesi di cui alla lett. a) **l'utente si considera localizzato in Italia** se la pubblicità figura nel dispositivo dell'utente nel momento in cui è utilizzato in Italia per accedere all'interfaccia digitale;
- nel caso di cui alla lett. b), se **l'interfaccia facilita la fornitura diretta di beni e servizi**, l'utente si considera localizzato in Italia se utilizza un dispositivo in Italia per accedere all'interfaccia digitale e conclude la vendita o la prestazione di servizi; se l'interfaccia non facilita la fornitura diretta di beni e servizi, l'utente si considera localizzato in Italia se dispone di un *account* per l'accesso all'interfaccia digitale e l'*account* è stato aperto utilizzando un dispositivo in Italia;
- per l'ipotesi di cui alla lett. c) l'utente si considera localizzato in Italia se i dati generati dallo stesso utente che **ha utilizzato un dispositivo in Italia** per accedere ad un'interfaccia digitale, anche nel periodo precedente, sono trasmessi a terzi.

L'imposta è dovuta indipendentemente dalla residenza del fornitore dei servizi, che può essere italiana o estera.

Per la definizione delle disposizioni attuative e delle modalità applicative dell'imposta sarà necessario attendere l'emanazione non solo di un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (da emanare entro il 30 aprile 2019) ma, altresì, di uno o più Provvedimenti del Direttore

Note:

13 La Legge di bilancio 2019 abroga i commi da 1011 a 1019 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) con cui il legislatore aveva introdotto una precedente disciplina di imposizione dei servizi digitali (c.d. *web tax*) la quale non è mai entrata in vigore. La Legge di bilancio 2018 prevedeva infatti la pubblicazione di un Decreto attuativo della normativa sulla *web tax* entro il 30 aprile 2018, il quale, tuttavia, non è stato pubblicato.

14 Il versamento dell'imposta è dovuta entro il mese successivo a ciascun trimestre. La dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta.

15 Cfr. art. 1, comma 39, Legge di bilancio 2019.

16 Cfr. art. 1, comma 40, Legge di bilancio 2019.

dell'Agenzia delle entrate mediante i quali saranno delineate le modalità attuative dell'Imposta sui Servizi Digitali.

Considerazioni conclusive

Quanto sin qui evidenziato dimostra come, nell'ambito della *digital economy*, gli organismi sovranazionali e nazionali stiano cercando, da un lato, di uniformare le legislazioni al fine di ridurre la presenza di asimmetrie tra le tassazioni degli Stati e, dall'altro, di cooperare nella ricerca di misure necessarie per adeguarsi al fenomeno in questione. La difficoltà di tassazione delle transazioni che avvengono nello spazio digitale è dovuta alla

complessità della tracciabilità delle operazioni, alla **difficoltà di identificazione delle società** e alle **criticità relative alla corretta determinazione dell'ammontare dell'imposta dovuta**.

Al fine di far fronte ai cambiamenti apportati dall'economia digitale l'OCSE e l'Unione Europea si confrontano in maniera costante in merito sull'analisi dei principi e delle disposizioni di fiscalità internazionale attualmente esistenti, con l'obiettivo di verificare quali di questi possano essere ritenuti applicabili nell'attuale contesto economico e quali dovranno essere, invece, rivisti nonché aggiornati.